

MODELO CONTÁBIL CIENTÍFICO QUALITATIVO DO LUCRO

Antônio Lopes de Sá*

Sinopse: Existem proporções definidas competentes para a elaboração de modelos contábeis de comportamento do capital. A construção dos referidos paradigmas é tarefa científica em Contabilidade. Os modelos no sistema do redito são primordiais para a preservação de um processo lucrativo e eficaz.

Palavras-chave: Lucro. Custo. Receita. Rentabilidade. Modelos contábeis.

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONSIDERAÇÕES HISTÓRICAS ACERCA DOS MODELOS CONTÁBEIS

Como a empresa busca através da riqueza ampliá-la e conservá-la, tem nisso uma finalidade a ser perseguida.

Para que seja possível gerir com eficácia, os paradigmas devem ser encontrados por meio de relações entre fatos, estabelecidas em regime de identidade, ou seja, em medidas proporcionais.

A utilização racional do capital para a satisfação do que se necessita depende de produção e de um funcional emprego dos meios patrimoniais, e a vocação para esse entendimento surgiu de forma científica, há muito tempo, através dos geniais acenos de Francesco Villa em 1840.

Lecionou o referido mestre: “um patrimônio, uma substância, como é fácil convencer-se, não teria por si mesmo um valor se não fosse capaz de produzir [...]” (VILLA, 1840, p. 6).

Com tal lição, o pai da Contabilidade Científica italiana destacou a operosidade como única justificativa do patrimônio, ou seja, as teorias sobre a riqueza deveriam ser as que considerassem as funções como movimentações, sendo estas determinantes do próprio conceito de valor, derivado de utilidade. Dessa maneira, deixou bem a entender que a medida da riqueza se expressa pelo valor, o qual se constitui pela utilidade advinda da função do patrimônio.

* Professor da Universidade do Grande Rio - UNIGRANRIO.
ConTexto, Porto Alegre, v. 4, n. 7, 2º semestre 2004.

O emérito intelectual, portanto, sugeriu um estudo patrimonial como guia da administração, ou seja, a Contabilidade oferecendo modelos, como timão, causa e orientação em direção à eficácia. Ele evidenciou ainda o dever de se fazer a gestão dentro de medidas normativas que observem proporcionalidades entre o que se produz e o que se gasta para produzir, mas que isso requer conhecimento acurado sobre tais movimentações. Lecionou, ainda, que não basta estar organizado e comandar, sendo necessário que tudo isso se faça com um acompanhamento contábil de qualidade que possa não só informar, mas, especialmente, opinar e medir os resultados.

Villa (1840, p. 6) foi categórico ao afirmar que “para bem regular uma administração o que primeiro se precisa é um complexo de normas derivadas da natureza da substância administrada, consentânea com as leis pertinentes” e fez uma ligação perfeita, que espelha as relações essenciais do fenômeno patrimonial, — necessidade, finalidade, meios e funções —, tal como desenvolvi em minha Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio, que deu origem à Teoria Geral do Conhecimento Contábil e ao Neopatrimonialismo.

Villa não desenvolveu uma Teoria de Modelos e nem os formulou, mas, como é natural aos iluminados, acenou sobre essa questão.

A partir do princípio de uma produtividade da riqueza, Villa afirmou que desta se deve colher frutos que precisam ter racionais destinações.

Sobre as aplicações do capital, lecionou que: “[...] uma parte deve ser destinada à manutenção do produtor; outra, à conservação do fundo produtivo; e uma outra, talvez a mais variável da entidade, à produção de novos valores” (VILLA, 1840, p.10).

Segundo o mestre, essas três partes mencionadas pertinentes à riqueza (manutenção, conservação e ampliação) são, também, as que deveriam ditar a classificação dos gastos, ou seja, as referidas determinariam a metodologia de reconhecimento dos fenômenos pelas suas naturezas de destinação (fazendo apologia da finalidade como defluência da necessidade, tal como no Neopatrimonialismo Contábil se situa).

Além das relações essenciais referidas, todavia, o grande cientista passou a destacar aspectos dimensionais. Assim, afirmou que a relação entre tais despesas e o tempo cria o conceito de “Competência”, estabelecendo a denominação do princípio que teria como base a correlação dos elementos do sistema de resultados em relação a cada período pertinente. Segundo Villa (1840, p. 10), “essas competências são naturalmente referíveis a um determinado período de tempo; ordinariamente são anuais”.

A consideração de que existem proporções definidas¹ entre os componentes da riqueza, e de que estas são bases para a fixação de modelos, é mais que centenária nos estudos da Contabilidade.

Todavia, a evolução operada no século XX, quer a defluente da velocidade informativa, quer a da concentração de empresas e dilatação de mercados, viria a exigir maiores rigores técnicos quanto à forma de produzir resultados, requerendo enfoque de natureza abrangente para a avaliação do comportamento empresarial; ou, ainda, a análise de custos, isoladamente, passaria, por si só, a ser incompetente para a produção de modelos do redito, impondo o exame da matéria através de todo o sistema da resultabilidade e dos demais conjuntos de sistemas de funções patrimoniais em interação.

A isso se aduziu a imperiosa exigência de igualmente considerar as relações dos entornos do patrimônio que são de ordem motora deste.

Essa realidade motivou destaque dos doutores da moderna “Escola de Veneza” há cerca de meio século, e o professor Lino Azzini (luminar da escola referida) a reforçou e a desenvolveu em valorosa obra específica².

Também, dentre muitos outros, em 1959, o douto professor Amedeo Salzano (1959, p. 81), da Universidade de Catânia, já fizera advertências específicas em relação ao processo produtivo e ao de distribuição comercial, bem como sobre a necessidade do exame holístico dos fatos, avigorando o que igualmente o genial professor da Universidade de Florença, Alberto Ceccherelli, já destacara em 1950, visando esclarecer que os estudos contábeis relativos à gestão de lucros e às prospecções deles não poderiam estar limitados apenas aos custos de produção.

Tais óticas, portanto, muitas décadas antes de os norte-americanos apresentarem seus modelos (PEF, ABC, Custo/Benefício, Por Processos etc.), já eram desenvolvidas em excelentes doutrinas no continente europeu com muito maior abrangência, não só pelos autores aos quais me referi especificamente, mas por diversos outros estudiosos deveras qualificados (Gino Zappa, Domenico Amodeo, Teodoro D’Ippolito, Pietro Onida etc.).

Na atualidade, segundo o Neopatrimonialismo, a gestão da resultabilidade, ou seja, a gestão da capacidade de lucrar, deve estar apoiada em informações e explicações defluentes de modelos contábeis estribados em exames de funções patrimoniais sistemáticas em interações, considerado ainda o entorno pertinente.

¹ Esta é a tese que lastreia a minha “Teoria das Proporções Definidas do Capital”.

² AZZINI, Lino. *Investimenti e produttività nelle aziende industriali*. Milão: Giuffrè, 1954.

A doutrina Neopatrimonialista acena para modelos que possam envolver todas as relações comprometidas com a produção do fenômeno da eficácia patrimonial³.

2 ANÁLISE CORRELATIVO-SISTEMÁTICA DE NATUREZA ABRANGENTE

De há muito é entendimento que a gestão volvida à capacidade de lucrar requer modelos específicos de comportamentos eficazes, ou seja, não é suficiente o estudo analítico de custos, sendo necessária a integração com todo um agregado de fenômenos.

Os modelos precisam ser abrangentes ou, ainda, devem considerar todo o regime atado à produção do rendimento. Os referidos devem ser construídos a partir de informações e de análises contábeis do sistema da resultabilidade, ou seja, daquele que tem por objetivo satisfazer a necessidade de aumento efetivo do capital através das transformações deste, mas de forma universal. Isso requer complementação, ou seja, estudo das correlações funcionais dos componentes do rendimento com as demais funções patrimoniais e com os ambientes transformadores das riquezas.

Portanto, é da análise das correlações das funções dos diversos sistemas de funções patrimoniais com o sistema específico da produção do rendimento que se deve colher os subsídios básicos para a construção dos modelos que servirão de suporte à gestão da capacidade lucrativa, considerando, ainda, as relações ambientais da riqueza.

3 CONSTRUTURA DOS MODELOS DE RESULTABILIDADE

Os diversos modelos científicos se constroem a partir de doutrina própria, mas devem emergir, em cada empresa e em cada oportunidade, da observação acurada de campos de fenômenos bem identificados. Assim ocorre também em todos os demais ramos do conhecimento humano, nos quais as comparações entre fatos observados são bases para a formação de conceitos sobre acontecimentos, ou seja, busca-se sempre saber o que acontece com uma coisa em decorrência da presença de outras.

³ Tal doutrina fundamenta-se em axiomas e teoremas dedicados a funções, sistemas de funções, interações de sistemas e campos dos fenômenos patrimoniais sob a ótica da eficácia constante, que é a prosperidade. Ver a respeito nas seguintes obras: LOPES DE SÁ, Antonio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000. VIRGILLITO, Salvatore Benito. **Neopatrimonialismo Contábil em Base Estatística**. São Paulo: Alfa-Omega, 2005. GUIMARÃES, Joaquim Fernando. **História da Contabilidade em Portugal**. Lisboa: Arenas, 2005. KROETZ, César. Eduardo Stevens. **Contabilidade sob o Enfoque Neopatrimonialista**. Ijuí: Unijui, 2003.

Em Contabilidade, é preciso apelar para a apreciação de fatores correlatos, de ajuizamentos sobre a essência dos fenômenos patrimoniais e para a capacidade de lucrar com tudo o que possa influir sobre esta (desempenhada pelo sistema específico relativo à produção do lucro, ou seja, o sistema da resultabilidade).

Em face disso, a análise das relações lógicas dimensionais (causa, efeito, tempo, espaço, qualidade, quantidade) é um socorro de julgamento que realmente disciplina a mente do observador, ajudando-o no entendimento das transformações da riqueza e permitindo que possa disso emergir um critério de construção de paradigmas a partir de razões derivadas de aferições.

Indispensável, também, é o estudo das relações lógicas ambientais, relativas ao comportamento dos agentes transformadores (gestores, executivos, mercados, sociedade, tecnologias, natureza etc.), pois são eles os continentes da riqueza, as causas motoras que implicam mutações.

Para a construção de modelos contábeis relativos à gestão da capacidade do lucro, é preciso partir da observação e do julgamento de vários campos de fenômenos, de modo a levantar dados com o intuito de compará-los.

Dentre outros elementos que possam vir a ser convenientes, é preciso pelo menos verificar as relações dimensionais⁴ de:

Causa

- Metodologia de Produção.
- Metodologia de Distribuição.
- Metodologia Financeira.

Efeito

- Satisfação da Clientela.
- Sobras de Produção (retalhos, resíduos etc.).
- Eficácia dos demais sistemas de funções patrimoniais (liquidez, estabilidade, economicidade, produtividade, invulnerabilidade, elasticidade e socialidade).

Tempo

- De Produção.

⁴ Relações lógicas dimensionais, segundo a doutrina Neopatrimonialista, são aquelas de juízo ou julgamento na consideração dos fenômenos patrimoniais.

- De Distribuição e Entrega dos Produtos.

Espaço

- De Produção (por linhas ou tipos de produtos).
- De Vendas (por regiões ou localidades).

Qualidade

- Do Imobilizado Técnico.
- De Matérias-Primas e Materiais Auxiliares (por influência que possam ter nos produtos e no processo de produção).
- De Produtos (pelo que representam como imagem perante o consumo).

Quantidade

- Do Imobilizado Técnico.
- De Matérias-Primas e Materiais Auxiliares em estoques (armazenagem e giro).
- De Produtos (fabricados e em produção, por volume, armazenamento e giro).

Ambiente Endógeno

- Seleção e treinamento de pessoal (investimentos para a qualidade de desempenho operacional).
- Ambiente de trabalho (investimentos em condições de operacionalidade para satisfação do pessoal e produtividade).
- Estímulos ao pessoal (investimentos em prêmios de produção, valorização, incentivos morais etc.).
- Proteção ao risco (como fator de garantia da integridade produtiva, comercial e do patrimônio).

Ambiente Exógeno

- Comportamento do PIB nacional e regional.
- Comportamento do setor (quanto à produção e lucros).

Tais campos, eleitos para observação (embora não exclusivos), visam conduzir a uma consideração global, ou seja, cada um representa um subsídio ao julgamento final, uma vez que isoladamente não podem ser tomados como absolutos.

O conjunto de informações para a produção de dados competentes, deve incluir, conforme o caso, também o aspecto qualitativo dos acontecimentos ou, ainda, não deve indagar apenas sobre expressões monetárias, pois muito importa a essência ou consideração qualitativa⁵. Isso porque alguns elementos, tais como volume de produção, qualidades de materiais, metodologias de trabalho etc. são revelados em medidas não monetárias, mas influem de forma relevante no julgamento dos fatos, como há mais de quatro décadas já advertia o emérito Prof. Egídio Giannessi (1960), da Universidade de Pisa

Os campos de fenômenos selecionados e classificados devem gerar informes e análises abrangentes de modo a contribuir para o encontro de paradigmas capazes de bem orientar a formação dos lucros, ensejando fórmulas para a materialização da prosperidade.

Admitir que exclusivamente uma Contabilidade de Custos, um processo de apuração ou uma análise apenas de tal elemento são elementos competentes para suprirem as necessidades de formação de preços, de gestão dos resultados, é ficar na periferia de um assunto, ou seja, encasulado em apenas um aspecto de uma questão complexa.

A partir de um modelo tomado como base universal de orientação (como veremos adiante), é preciso que as construções de modelos para a gestão do lucro se inspirem em indagações de amplitude e profundidade.

4 FATORES CAUSAIS DERIVADOS DE FILOSOFIA E DE POLÍTICA ADMINISTRATIVA

Os métodos de produção, comercialização, obtenção e aplicação de recursos financeiros, determinando movimentações patrimoniais, também de forma relevante, podem atingir o lucro.

Quer a vontade dos seres humanos que decidem sobre a movimentação dos capitais, quer a direção para o cumprimento desta, quer a dos que executam os comandos, tende a provocar transformações patrimoniais expressivas. Nesse particular, as ciências da Administração e da Contabilidade muito se avizinham em seus objetos de estudos, embora não se confundam.

Examinar as implicações patrimoniais e lucrativas dos atos volitivos, diretivos e executivos nas células sociais é matéria contábil quando eles geram fenômenos patrimoniais.

⁵ O quantitativo (valor) é efeito onde o qualitativo é causa (substância patrimonial).

No que respeita a capacidade lucrativa, a filosofia empresarial é de priorizá-la (já o advertia há meio milênio Luca Pacioli, no primeiro Capítulo de seu Tratado, como fundamento a ser considerado), e, nesse caso, a política a ser seguida é a que deflui de tal preferência (embora nunca devendo ser abandonado o caráter humano que, segundo o Neopatrimonialismo, é fundamental). Logo, a decisão que gera a movimentação da riqueza interessa diretamente ao estudo contábil, não como uma decorrência da política em si, mas como forma de movimentação que produziu esse ou aquele efeito. Assim, por exemplo, se em uma empresa de transportes, a direção adotou a política de “não imobilizar em frotas de veículos”, mas sim de “terceirizar serviços a carreteiros”, as implicações patrimoniais devem ser analisadas sob a égide de tal orientação.

O que uma decisão de tal natureza poderá influir nos custos e nas receitas (sistema da resultabilidade) é matéria que interessa contabilmente, ou seja, a variação que será imposta ao sistema da estabilidade patrimonial (pela redução de imobilizado) tenderá a provocar alterações cujo efeito sobre a eficácia (como satisfação da necessidade) muito interessa que seja conhecido e mensurado.

Logo, a pesquisa sobre critérios adotados na produção, comercialização ou alusiva à matéria financeira, dimanados de filosofias de trabalho, políticas ou procedimentos administrativos, é relevante na construção de modelos de gestão dos resultados, pois indaga sobre o comportamento de fatos decorrentes de metodologias de agentes motores do capital.

A comparação de cada política administrativa deve ser feita em relação à eficácia de cada um dos sistemas de funções patrimoniais e à gestão do lucro, principalmente em face da rentabilidade e da liquidez (estas duas, sob óticas mais rigorosas dado o caráter básico que possuem funcionalmente).

Exemplo:

Em 2002	Rentabilidade	Liquidez
Sem Terceirização de Serviços	0,45	1,78

Em 2003	Rentabilidade	Liquidez
Com Terceirização de Serviços	0,61	1,82

No exemplo acima, observa-se que a terceirização influenciou positivamente sobre o quociente de Rentabilidade (Lucro/Capital Próprio), o qual influi sobre o quociente de Liquidez (Ativo Circulante/Passivo Circulante), pois ambos se elevaram no período em

exame (2002 e 2003). A política administrativa evidencia, no exemplo, um acerto na interação de sistemas básicos de funções patrimoniais, que foi a da eficácia do lucro e a da capacidade de pagamento. Se não ocorresse a mudança de critério de trabalho, possivelmente não adviria a variação positiva; essa é a razão da relevância em associar a causa da ação humana aos fatos que implicam em variações na riqueza patrimonial.

5 EFEITOS EXÓGENOS E ENDÓGENOS E ANÁLISE DA CAPACIDADE LUCRATIVA

As empresas beneficiam seus resultados na medida em que o reflexo de suas imagens se manifesta positivamente, quer através de suas mercadorias, produtos ou serviços, quer na facilidade oferecida ao consumidor em face do que compram, quer em condições satisfatórias de segurança, comodidade, assistência e tratamento que venham a oferecer. São plenamente mensuráveis os graus de satisfação dos clientes em relação aos produtos vendidos, através de controles de devolução, de assistência aos produtos e de fidelidade dos clientes, bem como de relatos que se realizam no sentido de se obter a opinião dos utentes de serviços ou compradores. Também pode ser medida a qualidade da produção através do bom aproveitamento da matéria-prima, da capacidade instalada e das horas despendidas nos trabalhos.

Os índices de graus de ocupação do imobilizado, de horas/homem trabalhadas, de resíduos, retalhos, sobras e defeitos, são outros indicadores do grau de eficiência ou produtividade. Acompanhar tais comportamentos, compará-los com metodologias de produção e comercialização, verificando também o que ocorre com a eficácia dos sistemas de funções patrimoniais, é uma forma de medir os efeitos pertinentes. Os pesos dos custos fixos e a ociosidade são igualmente complementos do estudo em apreço.

O lucro pode sofrer corrosões significativas em razão dos fatores mencionados, bem como defluência de custos inúteis ou improdutivos, que são os que se localizam através do estudo da utilidade dos investimentos, com o objetivo de avaliar os gastos desnecessários. Portanto, não basta apenas o conhecimento do que se investe para a obtenção dos bens de venda (quer por compra, quer por fabricação ou prestação de serviços), é necessário também que vários outros componentes relativos ao comportamento da eficácia dos diversos sistemas de funções patrimoniais sejam considerados.

Os agentes motores do capital, quer internos na empresa, quer provenientes do mundo exterior a esta, são fatores que exigem indagação para que se possa com adequação produzir modelos a serem utilizados para a gestão eficaz do lucro.

6 TEMPORALIDADE OPERACIONAL E LUCRATIVIDADE

Há cerca de um século, Fábio Besta já acenava para a importância do tempo como fator essencial perante a maturação do redito.

O conceito de temporalidade como uma subordinação ao tempo, o grande mestre referido já o enunciava de há muito quando expressou: “nem todos os fatos da gestão que se iniciam em um período administrativo nele mesmo terminam; não poucos em todas as aziendas se iniciam em um período e só em outro terminam” (BESTA, 1922, p. 129).

A dimensão tempo gerando o conceito de temporalidade (no sentido do momento em que se completa o fenômeno e da transitoriedade), relativo a um presente de realização dos acontecimentos e não ao futuro ou passado, é algo que as doutrinas nem sempre destacaram com propriedade, mas já estava acenado há muito.

O tempo considerado para a efetivação dos fatores do redito é essencial, principalmente na produção e comercialização, assim como, é de forma auxiliar na produtividade e suplementar na estabilidade, economicidade, invulnerabilidade, elasticidade e liquidez (tais fatores precisam ser comparados na análise para construção de modelos de gestão do lucro).

O prazo efetivo que se leva para produzir, comprar, aplicar, vender, distribuir e entregar bens de venda é algo deveras relevante para o resultado dos empreendimentos (nesse sentido, considera-se a temporalidade para o efeito dos modelos). Quanto maior for a velocidade na circulação patrimonial, tanto mais a empresa se liberta da dependência dos recursos próprios e igualmente melhor se capacita a trazer acréscimos ao capital.

Se em vez de produzir um determinado utensílio em dez minutos, a empresa conseguir fazê-lo em oito minutos, ao encurtar o prazo, aumentará os níveis de estoques de produtos acabados e estes ensejarão maiores possibilidades de ofertas e vendas, disso defluindo menores custos unitários e dimanando provavelmente maiores lucros.

Igualmente ocorrerá redução de custo de mão-de-obra fixa ou de energia de máquinas, melhorando a produtividade, ensejando que se diluam mais os custos fixos. Tudo isso enseja menor custo unitário e melhor condição de competitividade por oferta de maior vantagem em valor.

Os riscos ficariam apenas por conta da não absorção dos produtos pelo mercado, ocorrendo ainda, neste caso, um problema financeiro, uma vez que o aumento de velocidade produtiva também passaria a requerer maiores recursos na compra de materiais, por exemplo. Os efeitos da velocidade podem ser positivos ou negativos, dependendo de como se comportam as correlações dos fenômenos envolvidos na produção do redito. Todos esses ângulos precisam ser estudados, comparando-se cada processo com os efeitos que atingem os valores patrimoniais.

Em tese, o aumento da velocidade em razão da diminuição da temporalidade produtiva tende a promover o crescimento da rentabilidade, mas é preciso comparar se o aumento quantitativo produzido é acompanhado pelo de colocação dos produtos no mercado, e se tudo isso é compatível proporcionalmente com a lucratividade e a sanidade das demais funções patrimoniais. O investido na produção, o desinvestimento que a venda traz e o lucro que esta deixa são todos fatores alicerçais na consideração dos tempos em que tais coisas ocorrem.

Quadros devem ser levantados para cada mutação de critério de produção de modo a observar o comportamento dos custos, das receitas, da liquidez e do lucro em face da eficiência e da eficácia de tais fatores (sistemas de funções patrimoniais da resultabilidade, liquidez e produtividade).

Conforme o caso, como foi referido, é ainda necessário analisar outros aspectos relevantes com maior acuidade, relativos aos fatores de risco, equilíbrio patrimonial e comprometimento da continuidade dos empreendimentos (sistemas de funções patrimoniais da invulnerabilidade, economicidade e estabilidade).

7 ESPAÇOS OPERACIONAIS E REDITO

São espaços de produção os centros de atividades desenvolvidas com a finalidade de manter linhas de produtos (nas indústrias), serviços (nos Bancos, Seguradoras, Transportadoras, Profissões etc.) ou de tipos de mercadorias (nos estabelecimentos comerciais).

A tendência é de que o redito aumente na medida em que se multiplique o espaço, mas tal fato pode também deixar de ocorrer.

Mais linhas de produção, comercialização e serviços tendem, por natureza, a dissolver custos comuns e fixos, dilatando as margens redituais, em razão da redução de custos

unitários. Tal verdade é relativa, pois não só os fatores internos da empresa, mas também os externos podem influir sobre as margens de resultados.

Assim, por exemplo, se uma empresa de produtos alimentícios dedica-se a produzir biscoitos, passando a fabricar também balas, bombons e caramelos, tenderá a ampliar as vendas, em virtude de ser a clientela quase a mesma para essas linhas. Poderá ocorrer que o mercado de bombons já esteja saturado ou dominado por oligopólios e, nesse caso, o esforço feito para manter tal linha de produção poderá não ser correspondido com um aumento proporcional de lucratividade.

É possível existir, portanto, um espaço de produção que não seja compensador, requerendo uma análise específica de cada um que se tenha, não só relativamente a custos, como já foi bastante frisado, mas, também, a outros fatores que influem sobre o comportamento do produto, do serviço ou da mercadoria.

Para efeitos gerenciais, não basta apenas o conhecimento de quanto custa um espaço (linha, filial ou centro operacional), é imprescindível que seja a informação completada com a informação dos fatores que influem sobre a produção do redito em cada um. Se uma filial não é lucrativa e se isso ocorre já há muito tempo, não basta conhecer o custo que ela tem, é necessário indagar sobre as razões que levam às perdas, que podem ser várias.

Cada espaço tem a sua peculiaridade, que tende a influir sobre todos os sistemas de funções patrimoniais (liquidez, resultabilidade, estabilidade, economicidade, produtividade, invulnerabilidade, elasticidade e socialidade). Essa é a razão do insuficiente apoio administrativo gerado por modelos contábeis construídos apenas a partir de uma análise isolada, carente de visão holística competente dimanada da não consideração de todos os sistemas de funções e agentes motores do capital (relativos ao ambiente ou entorno da riqueza patrimonial).

8 QUANTIDADE E MARGEM DE RESULTADOS DOS EMPREENDIMENTOS

Muito importa para a margem de resultados dos empreendimentos a quantidade dos meios patrimoniais que participam do processo produtivo e aqueles que deste dimanam, ou seja, os volumes dos imobilizados técnicos ou de produção, matérias-primas e auxiliares, produtos, mercadorias, influem diretamente sobre a lucratividade.

Nem sempre as aplicações realizadas para aumentar a quantidade do imobilizado são compensadas por maior lucratividade. Investimentos para ampliação de um conjunto industrial, comercial ou de serviços, podem não corresponder proporcionalmente ao retorno do capital (como será demonstrado em parágrafo relativo à base dos modelos contábeis).

Os custos fixos das depreciações, o risco da obsolescência, os gastos de manutenção e de operação influem diretamente sobre a margem de resultados e, mesmo que exista ainda um relativo aumento de vendas, pode ser que não ocorra uma compensação.

Da mesma forma, os estoques pesados de materiais, produtos e mercadorias, pelo grande porte e lento giro que possuem, trazem efeitos gravosos sobre a liquidez e tendem a gerar deficiências de capital próprio de rotação (diferença entre ativo e passivo circulante), ensejando despesas financeiras defluentes de dívidas de financiamentos.

Além do referido, são os estoques volumosos causadores de gastos com a armazenagem, controle e proteção (cobertura de riscos) dos mesmos, fatores que nem sempre as análises de custos consideram com a propriedade devida. Se por um lado existem tais elementos com efeitos negativos; por outro lado, os positivos igualmente podem vir a ocorrer, especialmente quando o volume ou quantidade produzida aumenta, dissolvendo custos fixos e reduzindo custos unitários.

Tal aumento não significa, por si só, um fator positivo total, pois como já foi mencionado, pode ocorrer que não se ache resposta positiva no crescimento reditual, em razão da quantidade marginal de estoques não encontrar colocação no mercado.

Modelos contábeis para a gestão do lucro, portanto, não podem estar aferrados somente a análises de custos que tenham por meta apenas o julgamento de correlações entre as aplicações na produção e a quantidade produzida.

Não basta apenas produzir mais e ter custos menores para que se tenha uma eficaz gestão do redito, é necessário que o giro defluente do volume produzido encontre agilidade em processos competentes de colocação dos produtos e serviços no mercado, com margens de resultados compensadoras.

Os quantitativos de imobilizados técnicos, estoques de produção, vendas e lucros líquidos, devem guardar entre si proporções constantes para que exista eficácia. Os modelos contábeis de gestão do lucro devem observar o que a proposição lógica precedente enuncia (mais adiante desenvolvida em parágrafo específico sobre os modelos).

9 QUALIDADE COMO FATOR DE LUCRATIVIDADE

A determinação da qualidade dos meios patrimoniais de produção tem sido considerada fator de lucratividade. Imobilizado, estoques, processos de qualidade, ensejam produtos, serviços e mercadorias da mesma natureza e tendem a promover a satisfação do cliente e a projetar positivamente o nome da empresa.

Além disso, a busca de alternativas de qualidade de materiais e de mercadorias pode propiciar redução de custos e aumento de utilidade e, se esses fatores ainda se somam, a tendência é a de que se consiga maior influência na colocação dos bens de venda no mercado (preço e qualidade são fatores que muito pesam nesse caso). Portanto, embora a qualidade não se registre em conta específica, ela não pode deixar de ser considerada na análise contábil e na construção de modelos para fins de gestão do lucro.

O aspecto qualitativo do patrimônio foi objeto, há mais de um século, de relevante destaque por parte de luminares da doutrina contábil, e Vincenzo Masi (1954, p. 107) volta ao tema, de forma precisa, afirmando que tal estudo se refere ao teor da “substância” e da “contra-substância” da riqueza, ou seja, das coisas em si, na essência, como utilidades e recursos. Portanto, a matéria é um estudo contábil quando o que se visa é o entender sobre os fenômenos que os meios patrimoniais causam em decorrência de sua qualidade, independentemente da mensuração feita em valor (que é a denominada quantitativa e, em geral, monetária).

Fator deveras positivo que tende a advir do efeito qualitativo e que deve gerar análise e consideração para modelos contábeis, é o relativo à maior utilidade do produto, serviço ou mercadoria, ou, ainda, o que inspira no consumidor confiança e estímulo de aquisição, ensejando aumento de vendas e o das decorrentes margens lucrativas.

10 AMBIENTE ENDÓGENO E EFICÁCIA DO LUCRO

O ambiente que atua sobre o patrimônio, dentro da empresa, é formado pelos indivíduos que exercem a vontade sobre o destino dos negócios, os que comandam ou dirigem para que a vontade se materialize e os que executam ou cumprem as determinações.

A competência humana, as filosofias, as metodologias e os processos de trabalho adotados, são fatores relevantes para a eficácia do lucro.

Adequadas seleções de pessoal, treinamentos de adaptação e aperfeiçoamentos continuados, contribuem de forma relevante para a consecução do redito.

Quanto maior é a força pensante e laboral, tanto maior tende a ser a produtividade e a consecução dos objetivos traçados pelas empresas.

Os investimentos realizados para a formação da consciência produtiva são sempre relevantes e devem ser considerados nas análises realizadas contabilmente, assim como na produção dos modelos para gestão eficaz do lucro.

Um segmento dos estudos contábeis, denominado “Contabilidade dos Recursos Humanos”, tem sido desenvolvido para o fim ao qual me referi, merecendo destaque sobre o assunto a obra do ilustre professor Manuel Ortigueira Bouzada (1977), da Universidade de Sevilha.

Complementarmente, no que tange ao fator emulação produtiva, tem sido levado em conta outros elementos, como, por exemplo, o local onde o trabalho é realizado, inclusive considerando, conforme o caso, a questão de espaço, cores, temperatura, ruído, comodidade, movimentação etc.

Na medida em que são modificados os meios aludidos é importante acompanhar que efeitos eles produzem sobre a margem de lucro, pois uma empresa pode ter produtividade e não ter lucratividade.

Ao se analisar tais fatos, é preciso ter em conta que a meta deverá ser sempre a de perseguir uma interação eficaz entre as funções de eficiência e remuneração do capital.

Favorece muito a força de trabalho o melhor nível de remuneração e os incentivos morais, éticos e sociais que a empresa possa oferecer (função do sistema de funções de socialidade). Também esses fatores devem ensejar consideração como elementos de proeminente importância.

11 AMBIENTE EXÓGENO E DEFESA DO REDITO

Não é sempre que a empresa pode evitar alguns efeitos negativos que provêm do mundo exterior, mas tem sido habitual extrair proveitos positivos em face da participação no mundo social.

Seja como for, é preciso observar com atenção o que a empresa deveras representa perante o seu ambiente externo (social, econômico, político, legal, científico etc.).

As análises contábeis e a estruturação de modelos para a gestão precisam levar em conta o comportamento do mundo externo, uma vez que são inequívocas as influências que existem.

Assim, por exemplo, o cálculo do crescimento da produção da empresa deve ser comparado com o da evolução do setor. Se a indústria de construção teve uma elevação de negócios de, por exemplo, 3% em um período, é preciso observar qual a taxa que a empresa analisada acusou na evolução de suas obras, ou seja, é conveniente observar se a evolução de um empreendimento, como célula social que é, acompanhou o ritmo de crescimento do local em que opera.

Tal comparação pode ser feita através de sondagens estatísticas de “índices-tipos”, mas, segundo Salzano (1959, p. 83) , com o qual concordo, é preciso considerar as peculiaridades de cada empresa, em razão da hereditariedade dos fenômenos que nela se processa, ou seja, em um determinado momento da conjuntura econômica é possível que o empreendimento passe por um estágio especial no qual não lhe foi possível acompanhar as tendências do mercado.

É o caso, por exemplo, de empresas que, possuindo mercado e capacidade de colocação de seus produtos, se acham em período de reformas ou de ampliação de seu parque industrial, têm a sua capacidade instalada totalmente esgotada ou desejam aprimorá-la.

O mesmo se passa com relação à inflação, outro fenômeno que enferma a muitas empresas; no caso referido da indústria de construção, ao fim de cada ano, é conveniente observar quantos metros quadrados a empresa pôde construir com o lucro que tem, comparando com anos anteriores para determinar a realidade de sua taxa de crescimento da margem de resultados (correlação custo/lucro).

Também, diante de aumentos de tributos, a empresa precisa observar a natureza da influência dos mesmos e a melhor forma de repassá-los, ou buscar alternativas para a defesa do redito. O mesmo ocorrerá diante de fatores que possam influir sobre a movimentação patrimonial e que sequer está ao alcance da empresa modificá-los por serem imperativos ou compulsórios.

12 O TEOREMA DA PROPORCIONALIDADE COMO BASE NA CONSTRUÇÃO DA ESTRUTURA DE MODELOS CONTÁBEIS

A proposição lógica “os quantitativos de imobilizados técnicos, estoques de produção, vendas e lucros líquidos, devem guardar entre si proporções constantes para que exista

eficácia na resultabilidade”, já referida, é a base para um modelo de aplicação universal, teórico, podendo ser considerada como um ponto alicerçador de referência.

Faz-se alusão, no caso, a uma analogia com as “Divinas Proporções”, que Platão pregou e que Luca Pacioli tanto difundiu (escrevendo um livro com tal título), ou seja, a de que em um global dividido em elementos desiguais, a menor parte deve estar para a maior assim como a maior para o global.

Embora não se trate de Geometria, como foi o caso enfocado pelas aludidas personalidades da História, quando elas trataram de segmentos de retas, admiti a filosofia por similitude, em busca de uma expressão teórica do eficaz, portanto, aplicando o analógico, no campo contábil.

Assim, para o investimento em capitais de produção, fixos (imobilizações técnicas) e circulantes (estoques de bens de vendas), deve existir uma proporcionalidade constante para a consecução de uma resultante eficaz do sistema patrimonial de resultabilidade, na qual o lucro líquido (L) esteja para as vendas (V) assim como as vendas devem estar para o total dos investimentos em capitais de produção (IP).

$$L : V :: V : IP$$

Isso leva a admitir também que o aumento de investimentos em meios de produção (fixos e circulantes) implique aumento de vendas, e este, o aumento de lucros, tudo devendo ocorrer em proporção constante (em tese).

Logo, uma constante (C) ampliação das funções dos investimentos em meios de produção ($\square IP$) deve implicar constante aumento da capacidade lucrativa ($C \square L$).

Ou seja:

$$(\square IP \square \square V) (\square V \square \square L) \square C \square \square IP \square C \square L$$

Tais construtos lógicos são os que edificam um modelo teórico universal, como um natural princípio a ser observado, embora, na realidade, sofra um expressivo número de variações e só raramente possa materializar-se.

Nas empresas, a diversidade de estrutura patrimonial, capacidade de circulação e a forma de obter o redito, incumbe-se de dificultar a ocorrência da proporção universal constante idealizada.

É óbvio e usual que na prática o incremento ocorrido nos elementos do sistema de resultabilidade (Lucros, Vendas e Investimentos em Meios de Produção) que se acha em correlação constante e obrigatória, gere discrepâncias em suas combinações, quebrando o rigor matemático que o modelo sugere, ou seja, só muito raramente a proporcionalidade entre os fatores poderá manter índices percentuais semelhantes.

Assim, é natural que o aumento em meios patrimoniais de produção (imobilizações técnicas e estoques de bens de vendas) tenda normalmente a fazer crescer a quantidade produzida. Esta a reduzir os custos unitários e aquele a aumentar as margens de lucros. Nesse caso, os modelos podem visar à mais proporcionalidade, ou seja, a que evidencia um aumento do lucro mais que proporcional ao aumento das vendas, embora as vendas possam ser menos que proporcionais ao crescimento dos meios de produção.

É sempre possível a ocorrência de outras hipóteses, como a expressão percentual entre os valores de lucro e vendas ser maior que aquela operada entre vendas e investimentos na produção.

Também é factível que a expressão percentual entre os valores de lucro e vendas seja menor que aquela operada entre vendas e investimentos na produção (o que por si só nem sempre invalida a consideração de eficácia do Sistema da Resultabilidade).

É provável igualmente ocorrer situação especial na expressão quantitativa ou de valor entre “Investimentos em meios de produção” e “Vendas”, conforme a velocidade do capital e o processo da formação do redito, como, por exemplo, a em que as Vendas superam os Investimentos, ou seja:

$$V > IP$$

Também, pode-se suceder conforme referido, em que a expressão da relação entre o aumento do Lucro e o aumento das Vendas é maior que aquela existente entre o aumento das Vendas e o aumento dos Investimentos de Produção, ou ainda:

$$\Delta L > \Delta V$$

$$\Delta V < \Delta IP$$

Portanto, muitas situações podem sugerir cálculos derivados da montagem de modelos contábeis, mas nada disso invalida a filosofia do modelo universal para a gestão do lucro, havendo, apenas, variações em torno dele.

Sob que condição cada componente da proporção universal atua em cada empresa é algo a ser sempre considerado em cada caso. Embora um modelo para a gestão eficaz do lucro seja, por essência, uma situação a ser alcançada, fundamentada em relações ideais, é sempre por natureza teórico, e a sua materialização ou não é algo que se sujeitará, em todos os casos, a um número expressivo de variáveis.

O paradigma referido estará tanto mais próximo da realidade quanto mais forem os campos de relações dimensionais e ambientais considerados na sua construção (e este trabalho procurou, de certa forma, abranger a questão).

13 MODELOS CONTÁBEIS E FUTURO DO LUCRO

A consideração de uma situação teórica do redito, em face de um tempo projetado, difere daquela que se usa para a construção dos modelos de comportamentos considerados necessários para movimentações presentes.

Parece lícito considerar modelos para realidades presentes e modelos para realidades projetadas em maior prazo.

A previsão do lucro como instrumento de gestão pode, portanto, valer-se de modelos contábeis construídos para comportamentos pretéritos e presentes relativos à gestão reidual.

É preciso considerar sempre, todavia, que a vida da empresa, assim como a das pessoas, se sujeita a um tão grande número de variáveis, que prospecções em longo prazo podem conduzir a modelos inadequados.

Os fatores exógenos que movem a riqueza sujeitam-se a tal número de influências que por mais técnicas que se adotem, ela se sujeitará sempre aos riscos de desvios de diversas naturezas, impulsionados pelo imprevisível (assim, há mais de meio milênio, lembrou Luca Pacioli no Capítulo IV de seu Tratado de Contas e Escrituração).

Se por um lado os modelos fundamentais científicos são verdades gerais, respeitáveis intelectualmente; por outro, as circunstâncias em que vão ser aplicados podem conduzir a resultados diferentes, não porque sejam inválidos em si, mas porque as razões em que se fundamentaram sofreram transformações, sugerindo modelos de pertinência específica.

Não deixam de ser verdadeiras as construções universais que levam aos paradigmas contábeis, mas mutáveis podem ser os ambientes em que venham a ser evocadas para aplicações eficazes (a necessidade que gera o fenômeno aziendale é mutável e relativa, requerendo considerações holísticas e específicas).

Sujeitos a variações os elementos de uma fórmula, é axiomático que se venha a alterar não só a estrutura dela, mas, também, a dinâmica sugerível pelo modelo contábil pertinente.

Igualmente, isso se passa em outras ciências nas quais não se coloca em dúvida o conhecimento, mas esbarra-se na sua variedade da aplicação. Essa é a razão pela qual se justifica a consideração especial das dimensionalidades (de tempo, espaço, qualidade e quantidade) para que se possa complementar as de causa e efeito do fenômeno patrimonial.

Não se trata de colocar em dúvida, pois nem a validade das previsões e nem a verdade contida nos modelos contábeis, mas sim de conciliar de forma lógica as condições sob as quais se aplicam e se harmonizam essas coisas, ou seja, por mais paradoxal que pareça, ainda que o absoluto seja o inquestionável para o enunciado de verdades, é preciso que seja elemento para consideração das posições do relativo, diante de cada circunstância.

Essa é a razão pela qual, ao se considerar as dimensões do fenômeno, como sugerem as doutrinas do Neopatrimonialismo, é preciso igualmente observar as relações que se operam nos entornos da riqueza, pois são elas que mais se sujeitam a câmbios de influência sobre as transformações patrimoniais.

Será sempre verdadeiro, quer no passado, presente ou futuro que, como foi mencionado, “os quantitativos de imobilizados técnicos, estoques de produção, vendas e lucros líquidos, devem guardar entre si proporções constantes para que exista eficácia”, porém quanto ao futuro, pode ser exigível que outros fatores considerem de forma suplementar a aplicação desta realidade.

Logo, a própria verdade necessita de uma relativa consideração diante de circunstâncias móveis (e as humanas e sociais as são) que exijam o seu bom emprego.

Mesmo sem invalidar o que é certo e conveniente, o “necessário” (que é uma determinante aceita como relação lógica essencial pelo Neopatrimonialismo), muitas vezes, passa a exigir adaptações.

O “relativo” é uma condicionante imposta a fatores que são conhecidos como “absolutos”, e isso é válido para o efeito da doutrina e da prática contábil quando são considerados modelos de comportamentos de um tempo presente, mas quando o que se busca é o modelo para a gestão do redito futuro.

Os construtos que alicerçam as proposições lógicas da proporcionalidade constante para a eficácia do redito se condicionam em qualidade e quantidade ao determinismo ambiental dos entornos do patrimônio e também aos espaços, tudo em relação ao que podem ensejar em causas e efeitos no decorrer do tempo.

QUALITATIVE SCIENTIFIC COUNTABLE MODEL OF THE PROFIT

Abstract: There are proper accurate ratios to elaborate countable models of the capital behavior. The construction of these paradigms is a scientific task in Accounting. The models in the redito system are extremely important to keep an efficient lucrative process.

Keywords: Profit. Cost. Revenue. Profitability. Countable models.

REFERÊNCIAS

AZZINI, Lino. **Investimenti e produttività nelle aziende industriali.** Milão: Editora Giuffré, 1954.

BESTA, Fábio. **La Ragioneria.** v. 1. 2. ed. Milão: Vallardi, 1922.

GIANNESSI, Egidio. Le aziende di produzione originaria, volume I , **Le aziende agricole,** Pisa: Editora Colombo Corsi, 1960.

BOUZADA, Manuel Ortigueira. **Contabilidad de recursos humanos.** Sevilha: Universidade de Sevilha, 1977.

CECCHERELLI, Alberto. **Il linguaggio dei bilanci,** 4. ed. Felice Le Monnier, Florença, 1950.

MASI, Vincenzo. **Ragioneria Generale.** 4. ed. Bolonha: CEDAM, 1954.

SALZANO, Amedeo. **Le rilevazione aziendali come strumento di controllo del processo produttivo e distributivo.** Catânia: Universidade de Catânia, 1959.

VILLA, Francesco. **La Contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche applicata alle amministrazioni private e pubbliche.** Milão: Monti, 1840.

ZAPPA, Gino. **Il reddito di impresa.** Milão: Giuffré, 1946.